

|             |   |
|-------------|---|
| Title       | 法人税法における使途秘匿金の費用性について 「公正<br>妥当な会計処理基準」の考察を手掛りとして                               |
| Author(s)   | 宮本, 幸平  |
| Citation    | 経済論叢 (1998), 161(4): 72-85  |
| Issue Date  | 1998-04   |
| URL         | <a href="http://dx.doi.org/10.14989/45213">http://dx.doi.org/10.14989/45213</a> |
| Right       |   |
| Type        | Departmental Bulletin Paper   |
| Textversion | publisher   |

# 經濟論叢

第 161 卷 第 4 号

- 
- R. モールの社会統計論……………長 屋 政 勝 1
- ある電機メーカーの  
昇格昇給管理に関する実証分析……………馬 駿 31
- 国際比較からみた韓国の  
自動車流通販売システム（1）……………權 赫 基 57
- 法人税法における  
使途秘匿金の費用性について……………宮 本 幸 平 72
- 戦後日本のアパレル産業の構造分析……………康 賢 淑 86

学 会 記 事

---

平成10年 4 月

京 都 大 学 經 済 學 會

## 法人税法における 使途秘匿金の費用性について

——「公正妥当な会計処理基準」の考察を手掛りとして——

宮 本 幸 平

### I は じ め に

平成5（1993）年に顕在化した大手ゼネコン疑惑および政治家への闇献金問題が社会的関心事となるなかで，かかる不正な企業支出の経理手段として，使途秘匿金の存在が一般に知られるところとなった<sup>1)</sup>。使途秘匿金とは法人税額申告の際に支出先を隠匿して課税庁に明かさない支出をいい，従前より法人税基本通達9-7-20において「法人が交際費，機密費，接待費などの名義をもって支出した金銭でその費途が不明なもの」は非損金と規定されていた。ところが当該支出では損金算入を自ら否認して余分に税金を支払えば使途の明示を免れることも制度上可能なため，賄賂など不正性を付帯するとの批判がマスコミ・政界の間に噴出した。そこで平成6（1994）年度税制調査会はこれを受けて租税特別措置法第62条を制定し，支出先が隠匿された場合に従来の法人税基本通達9-7-20による損金不算入に加え，さらに追徴課税を決定するに至ったのである。

しかしながら使途不明な支出に対する法人税法の判示および学説は，必ずしもこれを非損金とすることで一致をみているわけではない。東京地裁昭和51

1) 国税庁の調査による使途秘匿金の総額は，平成4年度の595億円をピークに減少を続けているものの，平成8年度には未だ245億円が計上されている。なお企業支出における支払先，接待先などの費途が明らかでない支出はこれまで「使途不明金」と称されていたが，平成6年度の租税特別措置法第62条制定に際して同一趣旨の支出が「使途秘匿金」と称され，今日ではこれが一般的な通称となっている。

(1976)年7月20日判決では、過去の事績や同業他社との比較において金額を逸脱しなければ損金と推認しうるものと判断しており<sup>2)</sup>、また松沢智教授は通常の範囲で業務遂行に必要な、「相当性」<sup>3)</sup>を持った使途不明な支出の損金性を是認している。東京地裁判決判示および松沢智教授の所説は、必ずしも使途秘匿金税制における支配的な考え方ではないが、同判決が最高裁でも支持されたこと、および松沢智教授が当該問題研究の第一人者であられることを勘案すると、少数説とはいえ、これを看過せずに十分に検討することが必要となってくる。

そこで本稿では、使途秘匿金が法人税法上の損金性を具備するか否かについて改めて考察を加えたいと考える。考察をすすめるにあたっては、使途秘匿金が法的根拠をもたない「法人税基本通達」によって非損金とされている点に着目し、かかる法運営の是非を検討の糸口としたい。法人税法において非損金となるには、本来「別段の定め」<sup>4)</sup>による規定が必要であるべきところ、当該規定のない支出を非損金とする場合には、法解釈上、「法人税基本通達」ではなく法人税法第22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理基準」(以下、公正妥当な会計処理基準)を斟酌して判断すべきと考えられる(この点は第Ⅱ節で言及)。そこで以下では「公正妥当な会計処理基準」に則して、使途秘匿金の損金性をあらためて考察したいとおもう。

## Ⅱ 損金認識基準としての「公正妥当な会計処理基準」をめぐって

### (1) 使途秘匿金の損金認識基準

使途秘匿金に関する先行研究では、損金不算入の根拠を明らかにすることが

2) 判示では、支出の金額、接待の態様、過年度の実績、同種事業法人との比較から事業遂行上必要と認められる以上は交際費と認めるべきとしている(『訟務月報』22.11.2021)。また同判決の控訴審である最高裁昭和54年9月20日判決も原審の判断を支持している。この点は、松沢智『租税実体法』中央経済社、1994年、355ページ参照。

3) 松沢智、同上書、350ページ参照。

4) 課税所得の計算を全面的に企業会計上の処理基準に依存できないことから、税法独自の規制を加える必要があり、その主たるものが「別段の定め」である。これには例えば受取配当金の益金不算入(第33条)、繰越欠損金の損金算入(第55～59条)などがある。この点は中村利雄『法人税の課税所得計算』ぎょうせい、1990年、21-23ページ参照。

主たる考察課題となっている。例えば田中章介公認会計士は損金不算入の根拠として、①相手先を明らかにできない企業支出は業務に関連するものといえないこと、②相手先を明らかにしなければ受領者から徴収できないために代替策として課税すること、③課税当局に対し損金性が立証できないこと、の3点を挙げている<sup>5)</sup>。また松沢智教授は非損金となる根拠について、企業支出が費用性を具備するには「通常かつ必要なもの」<sup>6)</sup>という要件が必要であり、自己の支出先を明らかにできないのは違法・不当な支出である場合が多いから、これは通常かつ必要な支出ではなく、したがって損金にはあたらないと主張する。さらに使途秘匿金は取引先への課税を回避するための隠匿であるため、相手方との共謀による税遁脱の行為責任に対し、課税の根拠を見出している<sup>7)</sup>。一方、首藤重幸教授は基本通達9-7-20の実質的根拠が、①事業関連性および必要性が判断できないこと（事実認定困難説）、②法人税法第22条3項の債務確定基準のうち、債務の成立について支出先が不明なため要件を充足しないこと（債務不確定説）、③相手方が免れた課税を負担すべきであること（代替課税説）、にあると考えている<sup>8)</sup>。

しかし他方で、東京地裁昭和51(1976)年7月20日判決は使途の不明瞭な交際費に対し、過去の支出実績や同業他社との比較において金額が逸脱していなければ業務上必要なものと判断して損金と推認している。また松沢智教授は、使途秘匿金である「交際費は企業において事業を遂行するうえに当然発生するものであり、収入に対応する通常範囲の交際費は原価性をもつことになる」<sup>9)</sup>と

5) 田中章介「判例と租税法律主義」中央経済社、1994年、67ページ参照。

6) 税法における「通常な支出」とは、事業慣習や社会通念からみて通常な支出か否かをいい、「必要な支出」とは、当該支出が事業にとって有益であるか否かをいう。この点は中村利雄、前掲書、110ページ参照。

7) 松沢智、前掲書、361-362ページ参照。

8) 首藤重幸「使途不明金の理論的検討」『日税研論集』Vol. 1、日本税務研究センター、1986年、217ページ参照。首藤教授はこの他にも、法人税法における記載義務の違反とする「義務説」、相手先の免税による国家の租税損失を賠償すべきとする「危険責任説」などを損金不算入の根拠として列挙している。

9) 松沢智、前掲書、350ページ参照。また商品仕入など対価性が明確なものに限り、租税特別措置法第62条2項で（額が相当と認められる）使途秘匿金を損金と規定している。

主張している。したがって、法人税法基本通達および法人税租税特別措置法では使途の明らかでない支出を非損金と規定するにも拘わらず、税法判例および税法学説は統一見解を示していないことになる。そして当該意見対時の解決を図るには、制度的に非損金であることを前提にしつつ、理論的に使途秘匿金が損金性を具備するものかを検証する必要があるのである。

ではいかなる観点をもって使途秘匿金の損金性を理論的に検証すべきであろうか。法人税法判例では一般に、損金性の判定基準を「通常かつ必要性」および「業務関連性」<sup>10)</sup>に求めており、上述した先行研究においても損金不算入の根拠に当該基準が援用されている。しかしこの点につき中村利雄教授は、損金性の判定基準に「通常かつ必要性」および「業務関連性」を援用すべきではなく、「別段の定め」による規定以外の取引は、法人税法第22条4項の「公正妥当な会計処理基準」によって損金性を判定すべきと主張する。これはわが国の法人税法においてはアメリカ内国歳入法典162条(a)にみられる「通常要する費用」の要件が個別に規定されていないことを根拠とし、法解釈に従うならば「公正妥当な会計処理基準」を所得計算の拠り所にすべきとしたものである<sup>11)</sup>。

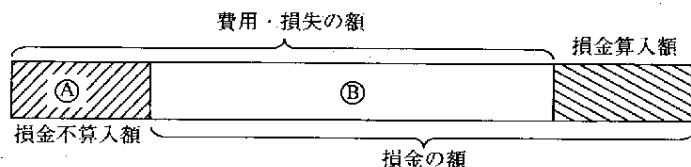
中村利雄教授によれば、法人税法第22条4項の規定は課税所得計算における会計慣行の尊重を要求するとともに、課税所得と会計上の利益とは法人税法の「別段の定め」にあるものを除いて原則的に一致することを明らかにしたものとされる。したがって「別段の定め」による規定がない使途秘匿金を税法上非損金として扱うには法人税法第22条4項の「公正妥当な会計処理基準」による裏付けが必要となり、換言すれば、法人税法基本通達9-7-20によって使途秘匿金を非損金と扱うことは法解釈上できないわけである。

図1は法人税法における損金の範囲を概念化したものであるが、斜線部分が「別段の定め」による調整部分であり、白地部分は企業の経理が「公正妥当な

10) 「業務関連性」とは企業の事業活動と直接関連性を有するか否かをいう（一杉直「脱税工作のための支出金の損金性」『ジュリスト租税判例百選』有斐閣、1992年、79ページ参照）。

11) 中村利雄、前掲書、113-115ページ参照。また田中章介公認会計士も法人税法第22条4項によって使途秘匿金の損金性を判断すべきとしている。この点は田中章介、前掲書、69ページ参照。

図1 法人税における損金の範囲



出所：中村利雄『法人税の課税所得計算』ぎょうせい、1990年、18ページ。

(斜線は「別段の定め」の範囲を表す)

会計処理基準」に沿っているかぎり、そのまま課税所得に受け入れられる部分である。図において使途秘匿金を「別段の定め」によらずAの範疇（すなわち非損金）に含めるには、Bの範疇に包含できないことを法人税法第22条4項によって明らかにしなければならない。そこでもし課税当局が交際費を使途秘匿金と判断し、企業がこれを不服として係争となった場合などは、決算によって帳簿を締切った取引につき、再度「公正妥当な会計処理基準」による損金性の判定をすべきと考えられる。

## (2) 「公正妥当な会計処理基準」の具体化

そして次には、法人税法第22条4項の「公正妥当な会計処理基準」とは何かが問題となるのであるが、これは具体的に企業会計原則に準拠した処理基準と解釈する学説が多い。武田隆二教授は法人税法第22条4項の解釈について、企業が会計処理に用いる基準（ないし慣行）のうち、公正妥当と認められないものを税法でも認めないとすべきところ、企業が実施する会計処理基準の1つである企業会計原則は公正妥当な基準に包括されて税法にも適用されるものと考え<sup>12)</sup>。

一方、松沢智教授の所説によれば、会計処理によって得られる数値は法によって規定された所得を数値で表した結果にすぎず、何が所得であるかを決定する法規範性は商法第32条2項の「公正ナル会計慣行」に求めるべきであり、

12) 武田隆二『制度会計論』中央経済社、1982年、141-153ページ参照。

これには企業会計原則に規定された以外の会計慣行も包含されるものと主張する<sup>13)</sup>。しかし中村利雄教授は、企業会計原則が現行の企業会計の主要な位置を占めているのは事実であり、当然これは「公正ナル会計慣行」に含めることができる<sup>14)</sup>。

いずれにせよわが国において企業会計の処理基準を最も詳細に規定したものが企業会計原則であるため、これを「公正妥当な会計処理基準」の代表例と考えることが可能といえよう。そして次節では、使途秘匿金が税法上損金と認識しうるか否かを「公正妥当な会計処理基準」である企業会計原則および当該原則の拠り所となった通説的会計理論にもとづいて検討することにしたい。

### III 「相当性」をもった使途秘匿金の損金性の検討

#### (1) 交際費における「相当性」の是非

東京地裁昭和51(1976)年7月20日判決では、使途(具体的には支出・接待先)が明らかでない(隠匿した)交際費を費用と推認しており、松沢智教授も同判示を支持して「相当性」をもった額である使途秘匿金の費用性(税法上の損金性)を是認していることは前述したとおりである。

かかる判断は、交際費が販売費および一般管理費(以下、販管費)に包括された費用であり、販管費は固定性をもつ費用と考えられるから<sup>15)</sup>、過去の事績を斟酌して「相当性」をもった金額であれば固定的支出と推測し、当該支出を販管費(に包括される交際費)と推認したものとおもわれる。

しかし販管費の特質は固定的であることに加え、会計期間を唯一の媒介とし

13) 松沢智, 前掲書, 157-160ページ参照。また江村稔教授も斟酌すべき「公正ナル会計慣行」は企業会計原則だけではないと考えている。この点は江村稔『企業会計と商法』中央経済社, 1977年, 138ページ参照。

14) 中村利雄, 前掲書, 83-85ページ参照。

15) 黒澤清『近代会計入門』中央経済社, 1985年, 225ページ参照。黒澤教授は販管費の大部分が固定費に属し、売上高の増減と比例関係にないものと考えている。また森田哲彌教授は販管費を期間対応費用と考える根拠が経営活動の水準に拘わらず「企業規模」に応じて固定的に決まることにあるとしている。この点は「損益計算のしくみと作成基準」『財務諸表論の基本学習』中央経済社, 1987年, 28ページ参照。



て総収益と間接的な対応（以下、期間対応）によって認識されることにある<sup>16)</sup>。一方、税法における設備資産取得の付随費用である交際費や、商法上の繰延資産として計上される市場開発に要した交際費は、償却資産の一部の効果が将来に発現する費用と位置付けることが可能で、当該特性に起因して繰延が是認されるものとも考えることもできる。こうした交際費には収益との客観的な因果関係を持つ「個別対応性」が認められるので、当該支出を資産の取得原価に算入させるか、あるいは繰延資産として次期以降に費用化することが、収益・費用対応原則に沿った、より合理的な処理方法となる。例えば操業用土地取得のための付近住民接待や、特定商品の販売目的で顧客を饗応した場合は、個別対応の対象が明確となろう。

そして交際費が個別対応性を包含するならば一概に期間対応費用と断定することはできず、期間対応性を具備しなければ販管費としての特質が稀薄であるから固定性をもった費用とは必ずしもいえない。したがって過去の事績をもとに「相当性」の範囲内における使途秘匿金を交際費と認めた東京地裁昭和51(1976)年7月20日判決は、法人税法第22条4項を斟酌するかぎり再考を要するものとなるのである。

## (2) 販管費認識における発生主義の適用

交際費を含む販管費の個別対応性については、会計学者による種々の見解が見受けられる。Paton and Littleton は、「理想的には全て発生した原価は、いつか最後に特定の売上品目または供与された用役の項目に関係を持つとみなされるべき」<sup>17)</sup>と考えており、飯野利夫教授も、販管費のなかには直接販売費など個別対応可能なものがあり、売上高と販管費とを全て期間対応させることに否定的見解を示している<sup>18)</sup>。また中村忠教授によれば、費用は発生主義の原則

16) 飯野利夫『財務会計論』同文館、1989年、11章36ページ参照。

17) W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940, p. 15. 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店、1971年、24ページ参照。

18) 飯野利夫、前掲書、11章5ページ参照。

によって財貨・役務を費消したときに認識されるが（発生費用）、発生費用のうち収益・費用対応原則によって、実現収益に対応する費用のみを期間費用として認識すべきとしている<sup>19)</sup>。AAA対応概念研究委員会においても、費用として将来についての合理的な予測にもとづいての将来の収益を生み出す客観的に識別できる能力が認められれば、その費用は繰延べられて次期以降の収益に対応されるべきと解されている<sup>20)</sup>。

一方、通説的会計理論および現行実務慣習では、販管費を財貨または用役の費消事実によって期間費用と認識しており、その論拠を発生主義に求める所説が多い。黒澤清教授は、販管費が用役取得と同時にその対価を支出するものであるため、発生主義の原則によって支出額を直ちに期間費用として計上すべきと考えており<sup>21)</sup>、山下勝治教授も、用役の費消は商品を媒介とせず一方的に発生するために、発生主義の原則のみで費用認識すべきと主張している<sup>22)</sup>。またアメリカにおけるFASB概念書第6号でも、特定の収益に直接関係付けられない原価は、それが生じた期間に費消された効益を獲得するために生じたものであり、また関係付ける期間を決定する努力に値しないために、原価が生じた期間に費用認識すべきとされており<sup>23)</sup>、F. W. Windal も、販管費の収益獲得への貢献は利益を利用した期間になされるため当該期間に費用計上すべきとし、また財貨費消に対する支払いが会計人にとって費用認識の明確で客観的な証拠となるため、対応の過程は重要でないと考えている<sup>24)</sup>。

19) 中村忠『現代会計学』白桃書房、1979年、69ページ参照。

20) AAA, 1964 Concept and Standards Research Study Committee, "The Matching Concept", *The Accounting Review*, Vol. 40, No. 2, Apr. 1965, p. 370.

21) 黒澤清『新版財務諸表論』中央経済社、1976年、199ページ参照。

22) 山下勝治『財務諸表原則論』中央経済社、1970年、34ページ参照。

23) FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements*, FASB, 1996, par. 148. 平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社、1990年、355ページ参照。

24) F. W. Windal, *The Concept of Realization and Its Application in Accounting*, Ph. D. Thesis. University of Illinois, 1959, p. 83.

## (3) 発生主義適用の問題点

販管費の即時費用化については、上記の諸説で示したとおり発生主義の援用による理論的裏付けが存するわけであるが、実務的には客観的な対応付けが困難なゆえに、あるいは他に方法がないために、支出時期に費用化するのではないかと考えられる。会計理論においては本来、収益・費用対応原則によって全ての発生費用を特定収益に対応させて認識すべきであるところ、対応すべき収益の特定が恣意的となるため便宜的に期間対応させていると考えられるのである。この点を指摘するものとして Paton and Littleton は、販管費の対価の「取得活動がきわめて継続的であるために、あらゆる種類の発生原価を特定の製品項目に躊躇なく配賦することは困難」<sup>25)</sup>としている。

武田隆二教授は発生主義による費用認識について、これを財貨費消が財貨発生と対応するものであることを前提とした「数割当て」<sup>26)</sup>の原則と規定している。したがって当該所説によれば、費消財貨の測定のみをもっては「数割当て」がなされたことにならず、発生費用とは認識できないことになる。また藤井秀樹教授は「発生」の概念について、これは操作性 (operationality) を欠いた曖昧な概念でしかなく、発生主義を会計認識の実践に導くには、当該認識のプロセスを操作可能なものにするためのルールが必要であり、このルールが実現主義の原則および収益・費用対応原則であると主張する<sup>27)</sup>。

したがって期間対応による費用認識の論拠を発生主義に求めた上記の諸説は実現収益との「数割当て」が考慮されておらず、費用認識に不可欠な収益・費用対応原則にもとづいた操作 (operation) が看過されていると言わざるをえない。F. W. Windal の所説では、事象の発生や財貨費消への支払いが会計人にとって費用認識の明確で客観的な証拠になるとされているが、費用は費消さ

25) W. A. Paton and A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 15. 中島省吾, 前掲訳書, 24ページ参照。

26) 武田隆二「最新財務諸表論」中央経済社, 1992年, 138-148ページ参照。

27) 藤井秀樹「FASB 1976年討議資料の収益費用アプローチに関する検討」『経済論叢』第146巻第5・6号, 1990年, 11-12ページ参照。また新井清光教授は、「発生」の概念は抽象的で発生事実の認識と損益額の測定に主観や判断の介入する余地があるとしている。(新井清光「新版財務諸表論」中央経済社, 1982年, 177ページ参照。)

れた財貨の支払によって認識されるのではなく、財貨費消の結果（あるいは成果）としての収益が実現して、はじめて認識されるべきである。またFASB概念書第6号では関係付ける期間を決定することが努力に値しないために原価が生じた期間に費用認識すべきとしているが、なぜ努力に値しないかの説明がなされていない。

企業において生じた費用に対して収益を特定させることは企業会計原則の前提事項であり、財貨費消の事実のみにもとづいて費用認識をおこなうべきではない。光熱費、賃借料などの見越しおよび繰延べは発生主義にもとづいた会計処理といわれるが<sup>28)</sup>、かかる発生主義の本質とは、当該支出がなければ企業の操業が維持できないから期間収益全体に貢献していることが明らかのために当該期間収益全体と対応させ（収益・費用対応原則）、「数割当て」によって費消分を期間配分する（これが本来の発生主義）ものと斟酌すべきである。

したがって財貨および用役を費消した事実にもとづいて販管費を認識し、その論拠を発生主義に求めることは、収益・費用対応原則の看過のみならず、発生主義自体の解釈を誤謬したものと考えることができよう。

#### (4) 交際費の不可欠性

販管費である光熱費、賃借料をはじめ租税公課や本社施設の減価償却費などは特定の収益と個別対応させることはできないが、当該支出がなければ企業の操業が維持できないから期間収益全体に貢献していることが明確であるため、期間対応費用として支出期間に認識しうるものと考えられる。当該支出がなければ操業が維持できないような企業にとって不可欠な支出を投入し、結果として期間収益を実際に獲得した場合、当該支出は収益獲得に貢献したことが明確となる。なぜなら当該支出が不可欠だとすれば、もしこれを投入しなければ企業活動が存立できず、収益が獲得できないからである。そして当該期間において最終的に収益が獲得できた（ゼロでなかった）ならば、当該支出が期間収益

28) 山根忠恕『複式簿記原理』千倉書房、1984年、195-203ページ参照。

獲得に貢献したことが明らかとなり、期間対応費用となりうるのである。

一方、同様に販管費の一科目とされる交際費は、対価として期待できる効用が「取引の円滑化」<sup>29)</sup>であり、かりに当該支出がなくとも企業の維持運営が可能であるから、不可欠な支出とは考えにくい<sup>30)</sup>。したがって交際費における収益との期間対応性は光熱費や賃借料などに比べて稀薄であり、期間対応的性格をもった費用とは断定できないと考えられる。そして交際費が期間対応費用と断定できないならば固定的な費用とはかならずしもいえないため、東京地裁昭和51(1976)年7月20日判決がいう、過去の事績に対して「相当性」をもった使途秘匿金（である交際費）を費用と推認することはできないのである。

#### IV 支出・接待先明示の意義

以上のように、「相当性」をもった使途秘匿金の損金性を法人税法第22条4項の「公正妥当な会計処理基準」によって考察した場合、かならずしも損金とは断定できないものと結論付けられた。もちろん現行の会計実務において、交際費は他の販管費と同様に支出期の総収益に期間対応させて費用化することが認められている。しかし本質的に交際費の期間対応性は稀薄であるため、固定性および固定性に裏付けられた「相当性」を根拠として使途秘匿金を費用（税法上は損金）と推認することはできないと考えられる。

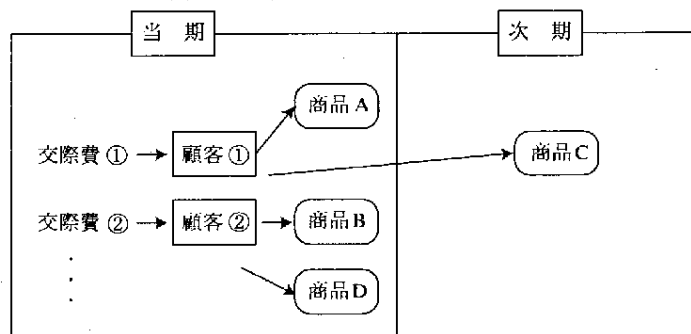
企業の視座に立脚すると、交際費は取引先との関係を円滑化するために欠くべからざる費用であろう。そしてかかる費用を支出する本意は、将来の収益が期待でき、最悪でも「価値」（財貨・用役の企業経営者にとっての有用性）が「原価」（取得原価）だけは回収できることにある<sup>31)</sup>。しかし交際費が企業に

29) ハッ尾順・『交際費』中央経済社、1996年、74ページ参照。

30) 租税特別措置法第61条によれば、交際費とは「法人がその得意先、仕入先等に対する接待、饗応、慰安、贈答等の行為のために支出するもの」であり、かりに当該支出が一切無くなっても企業活動の維持は可能であろう。この点は岡部利良「交際費の利益処分的性格」『簿記』Vol. 12 No. 10, 1961年、959ページ参照。

31) 藤井秀樹「取得原価主義会計における未来事象と利益測定（二・完）」『会計』第147巻第4号、1995年4月、93-94ページ参照。

図2 交際費における収益対応の概念図



として不可欠な費用とはいえず期間対応性が稀薄であるならば、どうしても個別対応に費用性の論拠を求めざるを得ない。そして交際費の個別対応付けを会計処理において具現化するには、接待先を明示することが必要条件になると考えられる。

図2で示したとおり、顧客①の接待に支出した交際費①は、本来顧客①に販売された商品AとCに配分すべきであるが、接待先である顧客を明示することで、(かりに顧客①へ販売する商品がAとCのみであるならば) 退いても交際費①は商品AとCの販売に対応することは明らかとなる(配賦割合は考えないものとする)。そして同様に全ての交際費について接待先である顧客を明示すれば、当該支出は結局いずれかの商品にもれなく対応するため<sup>32)</sup>、企業における全交際費が収益獲得のための要費であることが明らかとなるのである。

もちろん支出した交際費がどの期間に従属するかを特定することは困難であるが、接待先を明らかにすることで少なくとも費用性を付帯した支出であることは明らかとなるわけである<sup>33)</sup>。この点につきアメリカの内国歳入法274条(a)

32) 接待先が新規である場合に商品(製品)販売に帰結しないことも想定されるが、かかる支出は「将来の販売促進による経済効果」を求めるものであり、これは販売促進費にあたるものといえる。他方、交際費は「取引関係の円滑化」が目的であるから接待先は必ず既取引先であり、接待支出は販売商品(製品)にもれなく対応することになる。

33) 交際費の対価は飲食や遊興であって商品(製品)の価値増殖に寄与しないため、費用発生の配賦基準を見出すことは事実上不可能である。この点は、朝日監査法人『経理実務ハンドブック』ノ

においては、交際費支出が直接に納税者の事業または商業の意欲的な行動に係ること、または当該項目が直接に実質的かつ真正な商談の前後になされてそれが納税者の事業または商業の意欲的な行動と関連した場合に、控除項目として認められ、接待目的、接待者の氏名・社名・役職が保管されていれば損金と認められる。従ってアメリカの税法では接待先明示が交際費の損金性認識要件として是認されているのである。

## V お わ り に

本稿では闇献金やリベート、賄賂など不正支出の経理手段として問題視されている使途秘匿金について、その費用性（税法上の損金性）を検討してきた。使途秘匿金は従前より法人税法基本通達9-7-20において非損金と規定され、平成6年度租税特別措置法では重加算税追徴措置が講ぜられた経緯があり、使途が明確でない企業支出は非損金とすることが法解釈及び運営における基本指針となっている。しかし東京地裁昭和51(1976)年7月20日判決は、過去の事績などに対して「相当性」をもった額と認められれば使途が不明瞭な企業支出を損金と推認しており、指針は必ずしも首尾一貫したものではない。そこで本稿ではかかる問題点の考察を担うべく、法人税法第22条4項の「公正妥当な会計処理基準」である企業会計原則および通説的会計理論によって、「相当性」をもった使途秘匿金の費用性（税法上の損金性）を考察してきた次第である。

「相当性」を容認する根拠と考えられる交際費の固定性に焦点をあてながらその妥当性を考察した結果、交際費は理論的に期間対応性が稀薄であることから期間対応費用に付随する特質である固定性を具備するものとはいえず、したがって交際費が固定的支出であることを前提に「相当性」をもった額の使途秘匿金を損金と推認することはできないと結論付けた。したがって使途が不明な支出における費用認識の必要条件を充足させるには、支出・接待先を明らかに

、同文館、1978年、423ページ参照。

して収益（をもたらした商品）との対応を確定することが最低限必要な事項となるのである。